

У.И. Алиев,
к.э.н., доцент кафедры «Финансы и Кредит»
экономического факультета
Российского университета дружбы народов

Анализ налогового потенциала субъектов Северо-Кавказского федерального округа Российской Федерации как инструмента стратегического бюджетного планирования

Перераспределение налоговых платежей, поступающих в вышестоящие бюджеты нижестоящим в виде трансфертов, должно носить объективный характер и стимулировать усилия ее получателей к мобилизации бюджетных доходов. В развитие данного тезиса, в статье обосновывается необходимость расчета базы для определения размера финансовой помощи публично-правовым образованиям на основе единой системы оценки показателей налогового потенциала.

Актуальность такой оценки, по мнению автора, обусловлена необходимостью обеспечения прямой взаимосвязи между бюджетными расходами и стратегическими целями социально-экономического развития субъекта Российской Федерации, в основе которой, в первую очередь, повышение собственной доходной базы территорий.

Налоговый потенциал ППО стал инструментом налогово-бюджетного планирования и статистического учета в Российской Федерации только с начала 2000-х годов. Тогда, при разработке проекта «Методики распределения средств Федерального фонда финансовой поддержки субъектов Российской Федерации на 2000 год» (далее Методика ФФПР), Минфин России предложил использовать показатель валовых налоговых ресурсов региона в качестве обобщающей статистической характеристики налогового потенциала территории.

В последующие годы понятие «налоговый потенциал» вошло в терминологический оборот нормативно-правовых актов, регулирующих налогово-бюджетные процессы регионов. Так, в статьях 131, 138, 142.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации используется понятие «налоговая база (налоговый потенциал)». Методика ФФПР содержит показатель «индекс налогового потенциала», который представляет «относительную (по сравнению со средним по Российской Федерации уровнем) оценку налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации, определяемую с учетом уровня развития и структуры экономики субъекта Российской Федерации». В Методических рекомендациях субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям по регулированию межбюджетных отношений, утвержденных приказом Минфина России от 27 августа 2004 г. N 243, налоговым потенциалом называются расчетные налоговые доходы (оценка налоговых доходов), которые могут быть собраны в бюджет муниципального образования из налоговых источников, закрепленных за бюджетом муниципального образования.

В то же время необходимо отметить, что, налоговый потенциал ППО, являясь базисным понятием до настоящего времени не имеет единого толкования как в нормативно-правовых актах, так и в научной литературе, посвященной проблеме.

В издании Всемирного банка «Россия и проблемы бюджетно-налогового федерализма» термин «налоговый потенциал» (tax capacity) определяется как способность базы налогообложения в пределах какой-либо административной единицы приносить доходы в виде налоговых поступлений (но не фактическая сумма налоговых поступлений как таковых).¹ К недостаткам данного определения можно отнести то, что в переводе с английского «tax capacity» означает «налогоспособность», «налогоемкость». В отечественной экономической литературе термины «налогоспособность» и «налоговый потенциал» не тождественны.

¹ Мещерякова Л.А. Оценка потенциальных возможностей региона в увеличении налоговых доходов бюджета // Региональная экономика: теория и практика. – 2008. – № 7 (64).

В 2007 г. Счетная палата Российской Федерации внесла в Государственную Думу и Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации предложение законодательно определить толкование понятий «доходный потенциал субъекта Российской Федерации» и «налоговый потенциал субъекта Российской Федерации». При этом была предложена конкретизация терминов:

– доходный потенциал – доходы, собранные на территории региона в бюджеты всех уровней (до их распределения по уровням бюджетной системы Российской Федерации), на душу населения;

– налоговый потенциал – максимально возможная сумма поступлений в условиях, действующего налогового законодательства².

В настоящее время многие ученые и практики в своих опубликованных работах по вопросам налогового администрирования для характеристики налогового потенциала придерживаются последней трактовки. Однако и это определение сохраняет неопределенность и не может служить основой для сопоставимой количественной оценки налогового потенциала различных регионов.

Во-первых, неясно, нормативные документы каких уровней входят в «условия действующего законодательства»³. Согласно Бюджетному и Налоговому кодексам Российской Федерации органы власти субъекта Федерации или муниципального образования при условии непротиворечия федеральному законодательству имеют полномочия:

– вводить и отменять региональные и местные налоги, регулировать порядок и сроки их уплаты;

– уточнять состав налогоплательщиков и налогооблагаемых операций;

– воздействовать на размеры налоговых ставок;

– устанавливать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками;

– определять условия предоставления налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и сборов, зачисляемых в территориальный бюджет;

– устанавливать нормативы отчислений налогов в бюджеты нижестоящих уровней.

На наш взгляд, под налоговым потенциалом следует понимать совокупный объем финансовых ресурсов, которые могут быть мобилизованы через действующую систему налогообложения в действующем правовом поле посредством реализации избранной налоговой политики.

Территориальное законодательство также вносит определенную специфику в условия формирования и реализации налоговых потенциалов регионов.

Например, анализ нормативной базы субъектов СКФО РФ по вопросам межбюджетных отношений показал, что большинство регионов на 1 января 2010 г. имеют законодательно утвержденную методику расчета налогового потенциала. Подобные нормативно-правовые документы мы не обнаружили лишь в Республике Ингушетии, Кабардино-Балкарской Республике, Карачаево-Черкесской Республике.

При этом подходы к оценке финансовых возможностей и потребностей территорий (муниципальных образований) не имеют принципиальных различий и тождественны утвержденной на федеральном уровне Методике ФФПР. Имеет общность и подход к оценке налогового потенциала. Как правило, он основан на фактических данных соответствующей отчетности о налоговых поступлениях и налогооблагаемых базах.

² Аналитическая записка «Анализ состояния и проблемы формирования доходного потенциала субъектов Российской Федерации» // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. 2007. N 1 (109)

Таким образом, в правовых и нормативных актах, которыми руководствуются в регионах, границы «налогового потенциала» размыты, понятие имеет вариативность толкований. Иллюстрацией этого может служить примечание к показателю валовых налоговых ресурсов, используемому в качестве оценки налогового потенциала в Методике ФФПР: «показатель удельных валовых налоговых ресурсов используется только для сопоставления бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации в рамках настоящей методики и не является прогнозируемой (планируемой, рекомендуемой) оценкой налоговых доходов субъектов Российской Федерации...». Отсутствие единых критериев для определения понятий «налоговый потенциал», «доходный потенциал» и их количественного выражения не позволяет в достаточной степени осуществлять анализ реальных финансовых возможностей регионов, их качественное прогнозирование и эффективное управление ими.

Во-вторых, «максимально возможная сумма поступлений» однозначно не может быть формализована. В частности, она обусловлена состоянием налоговой дисциплины, платежеспособностью налогоплательщиков, максимально возможной нагрузкой на экономику региона.⁴ Требуется уточнения и статус определяемой суммы. По нашему мнению, оценке налогового потенциала больше соответствует не «сумма поступлений», а «сумма начислений». В имеющихся научных публикациях на это уже обращалось внимание.

В-третьих, следует конкретизировать направленность потоков максимально возможных поступлений (начислений): отражают они формирование консолидированного бюджета Российской Федерации в целом или только бюджета территории, налоговый потенциал которой определяется. Ведь устанавливаемые федеральным законодательством ставки и нормативы отчислений влияют на объем налоговых доходов, поступающих в территориальные бюджеты.

Требуется дальнейшей разработки и совершенствования методика самой статистической оценки налогового потенциала регионов. Официально утвержденные методики, разработанные для этой цели, носят фискальный характер. Различные авторы научных работ применительно к целям своих исследований и задачам анализа избирают вариативные подходы и соответственно получают разные по величине и экономическому содержанию результаты.⁵

Разнородность направлений оценки налогового потенциала региона свидетельствует, прежде всего, о неоднозначности преследуемых при ее осуществлении целей, отсюда вытекает и наличие разнообразных методик определения величины налогового потенциала субъекта РФ.

Таблица 1 – Характеристика нормативной базы субъектов РФ, закрепляющей оценку налогового потенциала по состоянию на 01.01.2010 г.

Показатель	Количество субъектов РФ
Субъекты РФ, закрепившие методику оценки налогового потенциала в региональном законодательстве, из них:	75
используют при расчетах показатель налоговый потенциал	63
налоговый ресурс	2
условный налоговый потенциал	2
доходный потенциал	6
Закреплено понятие налогового потенциала в законодательстве	18
Используют в расчетах метод	
РНС	48
фактический метод	7
оценка ВРП	9
регрессионный анализ	1

⁴ Паскачев А.Б., Садыгов Ф.К., Мишин В.И. Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика / Под ред. Ф.К. Садыгова. – М.: Изд-во экономика-правовой литературы, 2006.

⁵ Куницына Н.Н., Рощупкина В.В. Проблемы оценки налогового потенциала региона // Региональная экономика: теория и практика. 2007. N 2 (59).

Источник: составлена автором по данным Минфина РФ.

Как мы видим, из 65 субъектов Федерации, описавших в своей нормативной базе методику оценки налогового потенциала подавляющее большинство (48 регионов) используют в расчетах метод РНС.

Использование показателей экономического подхода (оценка ВРП), как показывает практика, крайне затруднено. Это связано с тем, что, во-первых, расчет ВРП сложен, а во-вторых, квартальные и годовые оценки ВРП многократно корректируются и конечные числа порой отличаются на 20% от первоначальной оценки.

Одной из главных задач методики оценки налогового потенциала и распределения финансовой помощи состоит в том, что она не должна создавать стимулы для выбора региональными властями определенных стратегий поведения в отношении уровней налогообложения и бюджетных расходов.

В литературе по проблемам оценки налогового потенциала выделяются три вида стимулов: стимулы по применению налоговых ставок, стимулы по оказанию влияния на налоговые базы и стимулы по принятию стратегии недобросовестного поведения

Построение репрезентативной системы налоговых показателей (РНС) субъектов СКФО РФ.⁶

Метод репрезентативной налоговой системы (РНС) – представляет собой прогнозирование (или оценку) потенциальных налоговых поступлений бюджета региона с помощью применения стандартных (или средних по стране) налоговых ставок к соответствующим налоговым базам. При этом данные о размере налоговой базы в регионе предоставляются налоговыми органами государства. Результатом оценки в соответствии с данным методом является объем возможных налоговых доходов, который получал бы регион в случае, если бы он применял на своей территории типичную (репрезентативную) налоговую систему. При этом налоговый потенциал может оцениваться отдельно по каждому виду налоговых доходов, исходя из соответствующей налоговой базы и средней налоговой ставки. Таким образом, в основе метода репрезентативной налоговой системы лежит оценка способности региональных властей обеспечивать уплату в бюджет налоговых платежей, начисленных на декларируемую налогоплательщиками и выявленную налоговыми органами налогооблагаемую базу

Репрезентативную систему для расчета налогового потенциала, на наш взгляд, должны определять бюджетообразующие налоги - совокупная доля, которых превышает 90%.

Состав репрезентативной системы налогов варьируется в субъектах РФ от трех до семи бюджетообразующих налогов.

Таблица 2 – Рекомендуемый состав репрезентативной налоговой системы для оценки налогового потенциала субъектов СКФО РФ

Налог	Показатель	Источник
Налог на доходы физических лиц	Номинальная начисленная заработная плата, среднедушевые доходы населения	Прогноз Минэкономразвития субъекта РФ
Налог на прибыль организаций	Объем прибыли, объем выручки, объем добавленной стоимости, объем выпуска промышленной продукции	отчет по формам 1-НМ, 5-П, 5-ПМ ФНС
Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	Вмененный доход (произведение базовой доходности по отдельному виду	отчет по формам 1-НМ, 5-ЕНВД ФНС

⁶ Таблицы составлены автором по данным Министерства финансов РФ и финансовых органов субъектов СКФО РФ.

	деятельности и величины физического показателя)	
Налог на имущество организаций	Среднегодовая стоимость имущества организаций	отчет по форме 1-ИМ, ФНС

Источник: составлена автором по данным Минфина РФ.

Налог на доходы физических лиц

В кризисный период важнейшим источником налоговых доходов в ЮФО стала зарплата. Поступления по налогу на доходы физических лиц увеличились и превысили 132 миллиарда рублей. Наибольший рост зафиксирован в Ингушетии, Чеченской Республике, Северной Осетии, Адыгее, Калмыкии и Карачаево-Черкесии. В отличие от прибыли, совокупный объем заработной платы оставался стабильным, поскольку в значительной мере «подпитывался» бюджетными расходами. К примеру, в Калмыкии и КЧР, по нашим данным, до 30 процентов занятых – это бюджетники. В других регионах аналогичный показатель ниже, но тоже существенен.

Таблица 3 – **Налоговый потенциал по налогу на доходы физических лиц**

Субъект РФ	Фонд начисленной заработной платы работникам организаций, млн руб.			Налоговый потенциал по налогу на 2009 г. млн руб.	Налоговый потенциал по налогу на 2010 г. млн руб.	Налоговый потенциал по налогу на 2011 г. млн руб.
	2007	2008	2009			
Чеченская Республика						
Республика Ингушетия	3422	4460	5524	937	1059	1195
Кабардино-Балкарская Республика	13639	17776	22016	3601	4157	4763
Республика Дагестан	28311	36899	45700	7186	8514	9886
Карачаево-Черкесская Республика	8469	11039	13671	2150	2540	2957
Республика Северная Осетия	13185	17184	21283	3441	3984	4604
Ставропольский край	78385	102176	126547	19687	23511	27375

Источник: составлена автором по данным Минфина РФ.

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Таблица 4 – **Налоговый потенциал по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности**

Субъект РФ	Розничный товарооборот, оборот общественного питания, объем реализации платных услуг населению по всем каналам реализации, млн руб.			Налоговый потенциал по налогу на 2009 г. млн руб.	Налоговый потенциал по налогу на 2010 г. млн руб.	Налоговый потенциал по налогу на 2011 г. млн руб.
	2007	2008	2009			
Чеченская Республика						
Республика Ингушетия	11470	15638	17385	37	46	54
Кабардино-	45627	62207	69157	179	195	215

Балкарская Республика						
Республика Дагестан	192676	262690	292036	700	804	906
Карачаево-Черкесская Республика	23036	31407	34915	93	100	108
Республика Северная Осетия	40335	54991	61135	154	172	190

Источник: составлена автором по данным Минфина РФ.

Налог на имущество организаций

Таблица 5 – Налоговый потенциал по налогу на имущество организаций

Субъект РФ	Среднегодовая полная учетная стоимость основных фондов средних и крупных коммерческих организаций, млн руб.			Налоговый потенциал по налогу на 2009 г. млн руб.	Налоговый потенциал по налогу на 2010 г. млн руб.	Налоговый потенциал по налогу на 2011 г. млн руб.
	2007	2008	2009			
Чеченская Республика						
Республика Ингушетия	9578	11143	12954	160	172	196
Кабардино-Балкарская Республика	37127	43190	50209	604	667	772
Республика Дагестан	116346	135346	157341	1802	2089	2387
Карачаево-Черкесская Республика	17119	19915	23151	280	307	351
Республика Северная Осетия	40451	47057	54705	656	726	830
Ставропольский край	278822	324357	377058	4338	5006	5720

Источник: составлена автором по данным Минфина РФ.

Уменьшились расходы на увеличение стоимости основных средств (к основным средствам относятся, в частности, здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства). Этот показатель отражает тот факт, что модернизация экономики действительно приостановилась. Увеличение затрат на эти цели в некоторых субъектах ЮФО и СКФО объясняется преимущественно бюджетными инвестициями

Налог на прибыль

Один из важнейших источников пополнения бюджета – налог на прибыль. Его формируют, прежде всего, крупные промышленные предприятия, которые в последние полтора года попали в тяжелое финансовое положение.

В то же время в отдельных субъектах поступления по налогу на прибыль возросли. Существенный рост отмечен в Карачаево-Черкесии, Дагестане, а также в Ингушетии, Северной Осетии. Связано это с тем, что в большинстве республик промышленность продолжала восстанавливаться после масштабной деиндустриализации 1990-х годов. Поэтому динамика налога оказалась позитивной.

Таблица 6. Налоговый потенциал по налогу на прибыль организаций.

Субъект РФ	Объем прибыли организаций			Налоговый потенциал по налогу на 2009 г. млн руб.	Налоговый потенциал по налогу на 2010 г. млн руб.	Налоговый потенциал по налогу на 2011 г. млн руб.
	2007	2008	2009			
Чеченская Республика						
Республика Ингушетия	32	44	49	21	8	13
Кабардино-Балкарская Республика	851	1161	1290	251	279	330
Республика Дагестан	3436	4685	5208	1127	1132	1334
Карачаево-Черкесская Республика	856	1167	1297	199	272	332
Республика Северная Осетия	1830	2495	2772	484	714	710
Ставропольский край	17053	23250	25847	4811	4934	6618

Источник: составлена автором по данным Минфина РФ.

Общее же снижение собираемости налогов порождены в первую очередь последствиями кризиса в реальном секторе экономики.

В то же время отдельного внимания заслуживает проблема завышения расходов предприятиями при формировании налогооблагаемой прибыли. Для ее решения требуются определенные усилия и на федеральном уровне, в частности внесение изменений в главу 25 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющую закрытый перечень расходов, учитываемых для целей налогообложения, критерии экономической оправданности для отдельных косвенных видов расходов, а также порядок признания расходов аналогично порядку признания их в бухгалтерском учете.

В настоящее время налогоплательщики самостоятельно определяют перечень прямых расходов, при этом, как показывает практика, стараясь уменьшить их перечень в пользу косвенных расходов, так как последние можно относить на затраты в целях определения налогооблагаемой прибыли в том же периоде в котором они были понесены, а не по мере реализации произведенной продукции.

Таким образом, расходы по налоговому учету получаются больше чем по бухгалтерскому учету, что приводит к занижению налогооблагаемой прибыли в текущем отчетном периоде, по сравнению с объемом прибыли.

Кроме того, в соответствии со статьей 252 Налогового кодекса Российской Федерации расходами в целях определения налогооблагаемой прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Однако критерии оценки экономической оправданности затрат законодательством не установлены, что приводит к многочисленным судебным разбирательствам. В данной ситуации, учитывая, что все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, налоговые органы не имеют реальной возможности доказать превышение налогоплательщиком экономически обоснованных расходов.⁷

Результатом данных упущений в законодательстве является массовое использование налогоплательщиками способов завышения затрат за счет включения в себестоимость продукции сверхвысоких расходов на разного вида услуги

⁷ Пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации.

(консультационные, маркетинговые, юридические, управленческие), которые оказывают либо аффилированные с ними лица, зарегистрированные в оффшорах, либо фирмы «однодневки».